Synthèse droit et comptabilité

Partie 1 : Les opérations de fin d'exercice

Chapitre 1 : Le traitement des stocks

- Marchandises : SI – SF (comptabilisation avec compte 3. et compte 603.)
- Produits : SF – SI (comptabilisation avec compte 3. et compte 713.)

Chapitre 2° : Les charges à étaler

- **Les frais d'établissement** : ce sont des frais que l'entreprise supporte quand elle s'installe ou quand elle fait des modifications structurelles (frais de constitution, frais d'installation et de publicité, frais intermédiaires). Ces frais se réfèrent à des opérations exceptionnelles, cependant ils peuvent être très importants donc ils peuvent être comptabilisés comme une immobilisation (immobilisations incorporelles – compte 201). De plus amortissement sur une période de 2 à 5 ans, il n' y a pas de prorata temporis pour le calcul.
- **Les charges à répartir** : changement avec les IFRS.

Chapitre 3° : Les provisions réglementées

Tous les éléments d'actif peuvent faire objet d'une provision. Les provisions pour risque et charges visent à constater par anticipation des pertes probables. Les provisions réglementées sont elles **d'origine fiscale**. Quelques exemples : provision pour hausse des prix, provision pour fluctuation de cours, provision pour investissement. Pour les entreprises, ça apporte un avantage fiscal. Comptablement elles sont traitées comme les provisions pour risques et charges, elles sont dans les fonds propres. Comptes utilisés : 687 et 787 pour la reprise.

Cas particulier des amortissements dérogatoires : d'un côté on calcul l'amortissement fiscal maximum et d'un autre l'amortissement économique justifié. Dans un premier temps, comptabilisation amortissement économique, puis écriture qui annule l'écart entre les 2 types d'amortissement (687 à 145 quand amortissement fiscal > amortissement économique et 145 à 787 quand amortissement économique > amortissement fiscal).

Chapitre 4° : Les subventions

- **Subvention d'exploitation** : C'est soit un dédommagement, soit une incitation versé par la collectivité à une entreprise en contrepartie de quelque chose.
  Lors du versement de la subvention compte **512 à 74**.
- **Subvention d'investissement** : Subvention pour inciter à investir, la collectivité souhaite participer à l'effort d'équipement.
  Comptabilisation de l'acquisition de l'immobilisation, puis du versement de la subvention (512 à 131). A la clôture comptabilisation de l'amortissement et d'une partie de la subvention virée au compte de résultat (139 à 777 pour un montant égal à l'amortissement

par le pourcentage correspondant à la subvention d'équipement). Lorsque que l'ensemble du montant de la subvention concernant l'équipement est passée en 139, écriture du 131 au 139 pour solder les comptes.

- **Subvention d'équilibre** : Concerne les entreprises publiques ou déficitaires.
  Lors du versement **512 à 7715**.

Chapitre 5°: La réévaluation d'actif

Solution pour résoudre les problème des immobilisations qui prennent de la valeur au niveau économique, tandis qu'au niveau de la valeur comptable, elle reste stable ou diminue. 3 conditions pour effectuer la réévaluation libre : démontrer la valeur du bien sur le marché, s'assurer que le CAC ne va pas mettre une réserve sur cette opération et paiement de l'impôt sur la PV.

Il faut calculer **l'écart de réévaluation** (valorisation – VNC) et passer écriture du compte **213** (si réévaluation d'un immeuble) **à 105**. Puis à la clôture, calcul de l'amortissement sur la nouvelle base et sur la durée d'amortissement qui reste. A la fin de la période d'amortissement solde du compte 105 par 7788 ou 106.

Chapitre 6° : Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

Problème du résultat fait par des filiales tels que les GIE, SNC. Le résultat de ces filiales est immédiatement affecté aux associé au prorata de leur pourcentage de détention. Chez les **associés**, écriture du compte **458 à 755** pour le montant qui leur revient. Pour la **filiale**, compte **12 aux différents comptes des associés (455..1 ; 455..2 ;…)**.

Partie 2 : La constitution des sociétés

Chapitre 1° : Les apports

3 types d'apport :

- **Apports en nature** : biens corporels, incorporels ou financiers.
- **Apports en numéraire**
- **Apports en industrie** : ce sont des services rendus.

La libération de l'apport est sa réalisation effective. La rémunération des apports peut prendre 3 formes : apports pures et simples (titres de la société) ; apports à titre onéreux (rémunéré en créance ou en numéraire) ;apports mixtes.

Chapitre 2° : Frais de constitution

Certains de ces frais restent incontournables : frais de formalités et frais de modalités.

Chapitre 3° : Traitement comptable

- **Phase de promesse d'apport** : on constate et on différencie les promesses d'apport. Ecriture : **comptes 4561.. à 1011**.
- **Conditions de libération des apports et du capital** : les promesses deviennent définitives. Ecriture : **solde des comptes 4561.. par 4562 et 109 si besoin**, puis **1011 à 1012 pour le montant libéré.**
- **Libération** : constatation des apports pour ce qui a été libéré. Ecriture : **comptes des différents apports (immo, banque) à 4562**, puis **1012 à1013**.
- **Les frais** : ils peuvent être mis en charge ou en immobilisation.

Partie 3 : L'affectation du résultat

L'affectation du résultat amène 3 problèmes :

- l'impôt sur les bénéfices ;
- l'intéressement ;
- la répartition.

Chapitre 1 : L'impôt société

Peut avoir **2 types d'imposition** : **l'impôt sur le revenu** pour les sociétés de personne (la société apparaît neutre fiscalement et ce sont directement les associés qui sont imposés au titre du bénéfice qu'a fait la société. Déclaration faite dans la catégorie des BIC). Puis il y a **l'impôt société**, dans ce cas, c'est la société qui fait la déclaration de revenu et c'est elle qui paye l'impôt au nom des associés.

Section 1 : Le calcul

Le taux actuel est de 33 1/3%. Certaines PME peuvent avoir un taux réduit de 15% dans la limite de 38 120 EUR de bénéfice. L'assiette de cet impôt est le résultat fiscal.

Section 2 : Le paiement de l'impôt

A la différence de l'IR, l'IS est payé l'année de son calcul. 4 acomptes, ainsi qu'un solde sont payés.

	Exigibilité	Date limite de paiement
Acompte 1 (N)	20/02	15/03
Acompte 2 (N)	20/05	15/06
Acompte 3 (N)	20/08	15/09
Acompte 4 (N)	20/11	15/12
Solde (N+1)	31/03/N+1	15/04/N+1

I – Le calcul des acomptes

Acompte = ¼ IS de référence = ¼ X 1/3 du bénéfice de référence

Pour les entreprises nouvelles, on utilise comme résultat de référence 5% du capital appelé versé. Pour les entreprises existantes, on retient le résultat connu à la date de l'acompte.

A chaque acompte, écriture : **444 à 512**.

II – Le calcul du solde

On calcul **l'IS correspondant à l'exercice** et enregistrement du compte **695 à 444**. Puis calcul du **solde** en déduisant du montant de l'IS de l'exercice la somme des acomptes versés et comptabilisation du montant à payer du compte **444 à 512**. Peut arriver que l'entreprise ait payé plus d'IS qu'elle ne doit, dans ce cas, imputation ou remboursement.

Chapitre 2 : Intéressement et participation

Section 1 : La participation légale

Elle s'applique **à toutes les entreprises qui dépassent 50 salariés et 3 ans d'existence (obligatoire)**. L'entreprise doit passer un **accord signé avec les salariés afin de préciser les modalités**. Souvent accord de droit commun, c'est-à-dire qu'on s'en tient au minimum légal. Les entreprises peuvent aller au-delà du minimum légal, on parle d'accord dérogatoire.

Section 2 : Principe de fonctionnement

Chaque année, un montant global de participation est calculé en fonction du résultat de l'exercice. Le montant par salarié est calculé proportionnellement au salaire ou bien il est réparti en fonction du salaire et de l'ancienneté.
%touché par le travailleur = rémunération salarié (plafonnée) / total des rémunérations (plafonné). Plafond = 4 fois plafond annuel SS.
Le montant global est mis dans la **réserve spéciale de participation**, l'entreprise inscrit une dette envers les salariés. La participation est bloquée pendant 5 ans. De plus, elle est fiscalement déductible et elle est exonérée d'un certain nombre de charges au niveau des salariés.
Les revenus des placements sont eux-mêmes exonérés de l'impôt et cotisations sociales s'ils restent bloqués. Quand la participation est perçue, elle est soumise à la CSG et CRDS.
Pendant la période de blocage, 4 solutions : attribution d'action de la société, créance rémunérée par la société, placement en OPCVM et compte courant bloqué.

I - Calcul

P = 50% (Bénéfice – 5% Capital(capitaux propres)) X (Salaires/ Valeur ajoutée)

La valeur ajoutée = IS + Impôts et Taxes – DAP – Salaires et charges sociales – Charges financières nettes – Résultat

II - La comptabilisation

A la **clôture de l'exercice**, 691 à 4284 pour le montant de la participation. Ensuite, à la **date de l'AGO** qui approuve les comptes solde du compte 4284 par les comptes 431 (montant participation X 95% X 10%) et 4246.
Après différents cas de figure :

- **Attribution d'action de la société** : solde du compte 4246 par 502.

- **Versement à un organisme spécialisé** : solde du compte 4246 par 512.
- **Créance sur la société** : solde du compte 4246 par 1662 ou 1661.

III - La provision pour investissement

Si l'entreprise a un accord dérogatoire et si attribution d'un montant de participation supérieur au montant légal, elle peut comptabiliser en franchise d'impôt une provision règlementée égale à 50% de la différence entre la participation de l'accord et la participation légale minimale. Cette provision (PPI) est comptabilisée (compte 6874 à 1424) l'année suivante et est déductible fiscalement. La PPI devra être reprise à l'issue du blocage.
Elle s'appelle PPI car l'entreprise doit avant fin N+2 faire un investissement d'un montant au moins équivalent.

Section 3 : Les formules d'intéressement

Il s'agit de formules librement négociées entre l'entreprise et les représentants des salariés. Ces formules sont prises en compte par la législation ce qui permet d'accorder des avantages sociaux et fiscaux aux entreprises qui les applique. Différents avantages : intéressement déductible du résultat imposable, exonéré de charges sociales pour l'entreprise, exonération des charges sociales salariales sauf CSG et CRDS. Par contre c'est soumis à l'IR sauf si c'est versé dans un PEE.
Au niveau de la comptabilisation :

- En N, compte 6414 à 4286 pour le montant global ;
- En N+1, solde du compte 4286 par les comptes 431 (montant X 95% X 10%) et 421 ;
- Solde du compte 421 par le compte 512 ou 4247.

Section 4 : Le Plan d'épargne entreprise ou de groupe (PEE ou PEG)

C'est un **système facultatif pour le salarié**. Si le salarié décide de souscrire au PEE, il va bénéficier d'avantages et de l'aide de l'entreprise (=abondement). Il faut un accord qui prévoit la création d'un plan d'épargne qui va être alimenté par 3 sources possibles : versement volontaire des salariés ; les abondements de l'entreprise ; les sommes qui proviennent des formules de participation et/ou d'intéressement si l'accord le prévoit.
2 limites : les salariés ne peuvent pas verser plus d'un ¼ de leur rémunération brute annuelle totale et l'abondement de l'entreprise ne peut pas dépasser le triple de ces versements volontaires.
Avantages fiscaux et sociaux : pour l'entreprise l'abondement vient en moins du résultat imposable et c'est exonéré des charges sociales. Pour les salariés, l'abondement est exonéré des charges sociales salariales sauf CSG et CRDS. Les gains faits dans le cadre du PEE ne sont pas soumis à l'impôt s'ils sont replacés dans le PEE.
Les formules de participation et d'intéressement placées dans un PEE sont exonérées d'impôt.

Il existe aussi des formules d'actionnariat et des fonds de pension qui évoluent beaucoup.

Chapitre 3 : La répartition du résultat

Le résultat net doit être affecté car il faut que le compte de résultat soit ramené à 0. On peut soit distribuer le résultat aux associés, soit le conserver dans l'entreprise. Le résultat comptable mesure un gain en patrimoine, c'est-à-dire qu'il mesure la variation de valeur que l'entreprise a généré au cours d'une période au profit des associés.

L'affectation du résultat est décidée par l'AGO des associés qui approuvent les comptes et décident de la distribution ou non, cela sous 3 contraintes :

- **contrainte légale** : mise en réserves de 5% du résultat net dans la limite de 10% du capital social, c'est la **réserve légale**.
- **statuts** : le contrat de société peuvent obliger l'AG à distribuer un dividende minimum, appelé intérêt statutaire, souvent calculé en % du capital. L'intérêt d'une telle clause est une garantie pour les actionnaires minoritaires. Peut avoir une réserve statutaire, ici montant minimum à mettre en réserve. Cette clause est contraire à l'intérêt des actionnaires.
- **les conditions économiques** : la législation fiscale a généré toute sorte de distorsion dans le résultat.
    - **Fiscales** : obligation à faire des réserves pour avoir une économie d'impôt ;
    - **Restrictions covenants (clauses restrictives)** : entreprise qui s'interdit par exemple de distribuer des dividendes tant qu'elle n'a pas remboursé un emprunt. Une AG doit approuver ces clauses.

Section 1 : Le Tableau d'affectation

L'affectation du résultat se fait tout le temps de la même manière.

Bénéfice net
- Pertes reportées antérieures (RAN débiteur)
- Réserve légale (5% (bénéfice net – RAN débiteur))
+ RAN créditeur
- Réserves de toute nature (statutaires, réglementées, contractuelles, facultatives)
- Intérêt statutaire } **Dividende**
- Super dividende } **global**
= RAN

Section 2 : Comptabilisation

Débit des comptes 120 et 110 (si RAN créditeur) par crédit des comptes 1061 (réserve légale) ; 1064 (réserve réglementée) ; 1068 (réserve autre) ; 110 (RAN) ; 457 (actionnaires, dividendes à payer) en fonction de l'affectation.

Chapitre 4 : Les variations de capital

Enregistrement des titres au capital social (KS) d'une société à leur valeur nominale (KS/Nbre titres).
Le capital peut subir des modifications statutaires (↑ KS, ↓ KS, amortissement du KS).

Section 1 : Les augmentations de capital

I – Les Généralités

Modalités

- **apports nouveaux** : apports d'associés en nature ou numéraire (si KS totalement libéré), contre titres. Au bilan, ↑ **KP** et ↓ **dettes / fonds propres**.
- **Incorporation de réserves** : transfert pure et simple d'1 montant des réserves vers le KS. Pas d'apports nouveaux mais création de titres gratuits. Au bilan, ↑ **KP** et **dettes / fonds propres identiques**.
- **Incorporation de dettes** : Transformation des dettes en KS donc les créanciers deviennent associés avec obtention de nouveaux titres créés. Au bilan ↑ **KP** et ↓ **dettes / fonds propres**.

Techniques

- **Augmentation du nombre de titres** (nouveaux « papiers » pour les associés). Technique **la plus utilisée.**
- **Augmentation du nominal** (KS=VN*Nbre titres). Oblige à réserver l'↑ aux anciens actionnaires donc choix à l'unanimité.
- **Mélange** (ex : KS=2 000 titres*100€=200 000€ à augmenter à 600 000€ : ↑ de 1 000 titres soit ↑ KS de 100 000€ et ↑ de 100€ la VN soit ↑ de 100*3 000=300 000€ => KS= 3 000 titres*200€=600 000€).

Objectifs

- se procurer des **ressources supplémentaires** pour faire face à la croissance de l'entreprise ou pour se procurer des titres d'autres entreprises (croissance externe).
- Restaurer la **capacité d'endettement** (dettes/fonds propres).
- Restaurer la structure financière saine après une série de pertes, on va **apurer les pertes** accumulées. (Interdiction KP < 1/2KS sinon AGE sur poursuite activité).
- Donner un **bon signal au marché**, surtout par incorporation de réserves car engagement de verser plus de dividendes.

II - Les augmentations de capital en numéraire et création d'actions nouvelles

Prix d'émission et prime d'émission (PE)

Dans ce cas, l'↑ de capital s'interprète comme une **vente de titres** en échange d'argent.

Il faut donc fixer le prix de cette vente qui est le **prix d'émission** (fixé par évaluation de l'entreprise, du marché, de la stratégie et d'aspects juridiques et fiscaux).

La **prime d'émission** correspond à **prix d'émission – valeur nominale**.

Et la **Prime d'émission globale** = **prime d'émission** * **nbre titres nouveaux**.

Droits Préférentiels de Souscription (DPS)

Le prix d'émission va avoir un impact sur la richesse des associés (anciens et nouveaux) par rapport à la valeur de marché des titres.

En effet, si **prix émission < valeur de marché**, **anciens défavorisés** car le cours devrait chuter (moyenne titres anciens à valeur de marché avant et titres apportés au prix d'émission = valeur de marché après =>**valeur après – valeur avant = perte pour l'ancien**)

Pour éviter ce problème, on **réserve l'augmentation de capital aux anciens associés** en leur donnant un **DPS** par action ancienne (ex : si 2 000 titres anciens et création de 4 000 titres nouveaux, l'actionnaire va disposer d'1 DPS pour 2 actions nouvelles).

$$\textbf{Rapport d'échange} = \frac{\textbf{Nbre anciens}\ (\text{=nbre DPS})}{\textbf{Nbre nouveaux}}$$

Les anciens actionnaires ne vont pas forcément vouloir participer à cette ↑ de capital donc les **DPS sont négociables**.

La valeur d'1 **DPS** correspond à la **perte pour l'ancien** et pour le nouveau, ce montant augmentera le prix d'acquisition des titres.

$$\textbf{DPS} = \frac{\textbf{Nbre titre émis}}{\textbf{Nbre titre émis+Nbre titre ancien}} * \textbf{(valeur avant – px émission)}$$

Comptabilisation

- **Libération des apports** (50% nominal + 100% PE)
- **Libération du capital et de la prime**

4563 Associés, versement reçu sur ↑ K

1013 KSAV

1041 PE

- **Part du capital non libéré**

109 Associé, KSNA

1011 KSNA

- **Frais** (soit immobilisation (2013), charge, ou débité de la PE (1041->512))

2013 Frais d'↑ de K

512 Banque

III - Les augmentations de capital par apport en nature

Ce type d'↑ suppose 1 **évaluation monétaire** des apports en nature. Risque de sur évaluation par les majoritaires donc intervention d'un **commissaire aux apports**. Généralement, apport fait par 1 ou 2 associés max donc l'↑ leur est réservée (**renonciation des DPS** par les autres, approuvée par l'AG). Cela implique que le prix d'émission soit proche de la valeur des titres avant l'opération. (Enregistrement identique sauf que compte de l'apport à la place du compte Banque).

IV - Les augmentations de capital par incorporation de réserves et émission d'actions nouvelles

Transfert de réserves (ttes possibles même PE mais ne pas les rendre négatives) en capital, jeu d'écritures (Actif : **1068 Réserves** contre Passif : **1013 KSAV**).

Augmentation réservée aux anciens pour ne pas qu'ils soient lésés, grâce à des **Droits Préférentiels d'Attribution** (**DPA**). Il se calcul comme le DPS sauf qu'il n'y a aucun prix d'émission donc pour les nouveaux, ce **prix** devient le **DPA**.

V - Les augmentations de capital par conversion de « créances » (dettes)

Créances ordinaires (comptabilisation)

401 Dettes frs

4563 Associé, versement reçu sur ↑ de K

4563 Associé, versement reçu sur ↑ de K

1013 KSAV

1041 PE

Obligations convertibles

Il s'agit d'une obligation, **titre de créance sur l'entreprise** (à l'origine 1 dette) qui peut être convertie, à tout moment à partir d'une certaine date, en action au gré du porteur mais selon des conditions prévues à l'avance.

161 Emprunt obligataire

1687 Obligataires, obligations à convertir

1687 Obligataires, obligations à convertir

1013 KSAV

1044 Prime de conversion d'obligation en action

Paiement de dividendes en action

457 Associé, dividendes à payer

1013 KSAV

1041 PE

Section 2 : Les réductions de capital

Motivations

- Distribuer de l'argent aux associés
- Apurer des pertes (incorporation de réserves négatives)

Techniques

- Réduction du nominal
- Réduction du nombre d'actions
- Rachat des titres et annulation (augmentation du bénéfice par action)

I - Réduction du capital par incorporation d'un RAN débiteur

Même comptabilisation que l'opération s'effectue par ↓ **du nominal** ou ↓ **du nbre de titres** et le solde positif entre le montant de cette réduction et le RAN débiteur constitue la PE.

1013 KSAV

119 RAN

1041 PE

II - Réduction du capital par distribution du numéraire (↓ du nominal)

1013 KSAV

4567 Associé, capital à rembourser

4567 Associé, capital à rembourser

5112 Banque

III - Réduction du capital par rachat de titres (↓ du nbre de titres)

-> **Achat**

502 Actions propres (ou 277)

512 Banque

-> **Réduction**

1013 KSAV

4567 Associés, K à rembourser

-> **Imputation**

4567 Associés, K à rembourser

1068 Réserves (pour la différence ↓ du K à VN et décaissement au prix de rachat)

502 Actions propres (ou 277)

Chapitre 5 : Emprunts et dettes

<u>Application</u>

Le 1/10/N, emprunt de 500 000€ remboursable en 5 annuités par amortissement constant (5***100 000**) à un taux d'intérêt de 10% par an.

512 Banque 500 000
164 Dettes financières 500 000

Le 31/12/N, on comptabilise les ICNE càd 500 00010% * 3/12(en jours) = 12 500

661 Charges d'intérêt 12 500
1688 ICNE 12 500

Echéance au 01/10/N+1,

Remboursement du capital de la dette = 100 000

Intérêts = 50 000 (10% * 500 000)

⇨ Annuité = 150 000

164 Dettes financières 100 000
1688 ICNE 12 500
661 Charges d'intérêt 37 500
512 Banque 150 000

31/12/N+1, comptabilisation des ICNE càd 400 000 * 10% * 3/12 = 10 000

Les 400 000 correspondant au capital de la dette restant dû, 500 000 – 100 000

661 Charges d'intérêt 10 000
168 ICNE 10 000

<u>Cas particulier des emprunts obligataires</u>

Utilisation du compte 163 (Autres emprunt obligataire) à la place de 164.

On inscrit en 163 la dette réelle : nombre d'obligations * valeur de remboursement

Chapitre 6 : La liquidation des sociétés

On réalise tous les actifs de la société et on distribue la réalisation (liquidation) aux associés.

<u>Application</u>

Bilan

Actif			Passif	
Immo incorp.	(0)	**500**	**Kal**	**60 000**
Immo corp.	(40 000)	**20 000**	**Réserves**	**10 000**
Stocks	(val. 34 000)	**40 000**	**RAN**	**(20 000)**
Créances	(9 000)	**14 000**	**Dettes fi**	**6 000** (C/c:A:5000, B:1000)
Dispo	(10 000)	**10 000**	**Dettes frs**	**28 500**

=> Réalisation

		Débit	Crédit
1288	Résultat de liquidation (VCEAC)	20 500	
	20+280 Immo incorp		500
	21+281 Immo corp		20 000
467	Liquidateur	40 000	
	1288 Résultat de liquidation		40 000
467	Liquidateur	34 000	
1288	Résultat de liquidation	6 000	
	3 Stocks		40 000
467	Liquidateur	9 000	
1288	Résultat de liquidation	5 000	
	411 Créances clients		14 000
467	Liquidateur	10 000	
	512 Banque		10 000
401	Fournisseur	28 500	
	467 Liquidateur		28 500
1288	Résultat de liquidation	1 500	
	467 Liquidateur (frais)		1 500

Solde compte 467 : Créditeur de 63 000 (40000+34000+9000+10000-28500-1500)

Solde compte 1288 : Créditeur de 7 000 (20500+6000+5000+1500-40000)

=> On affecte le solde aux associés par rapport à leur part de capital

		Débit	Crédit
101	Capital	60 000	
106	Réserves	10 000	
1288	Résultat	7 000	
	119 RAN		20 000
455A	Associé A	42 750	
455B	Associé B	14 250	
455A	Associé A (42 750+5 000)	47 750	
455B	Associé B (14 250+1 000)	15 200	
	467 Liquidateur		63 000

Partie 4 : Le régime des immobilisations corporelles et incorporelles

Chapitre 1 : Les principes généraux

Section 1 : Définition

Une **immobilisation** est un bien qui **doit appartenir à l'entreprise juridiquement** et **servir de façon durable**. La distinction avec les stocks est la **notion de durabilité**, c'est-à-dire la durée d'utilisation (si > 1an, c'est une immobilisation).

Charge = dépense faite dans un but de maintien du bien en bon état d'utilisation.
Immobilisation = dépense permettant soit une augmentation de la valeur du bien, soit de sa durée probable d'utilisation.

Particularité : l'administration tolère que les biens d'une valeur ≤ 500 € HT sont inscrits en charges plutôt qu'en immobilisation.

Section 2 : L'évaluation des immobilisations à l'entrée dans le patrimoine

L'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine doit se faire au **coût historique**.

I – L'acquisition des immobilisations à titre onéreux

Coût d'acquisition = prix d'achat (prix de la facture net de toutes remises commerciales) + frais accessoires (frais nécessaires pour rendre le bien conforme à sa destination).

Les **frais accessoires non compris dans le coût d'acquisition** sont comptabilisés en charges à répartir pour ne pas pénaliser le résultat de l'année d'achat de l'immobilisation.

II – La production d'immobilisation par l'entreprise pour elle-même

On retient le **coût de production du bien** = coût des matières consommées + charges directes de production + 1 fraction des charges indirectes de production.

Comptablement, on peut inclure les frais financiers dans le coût de production s'ils correspondent à la période de fabrication. Cependant, l'administration fiscale exclue cette possibilité.

Section 3 : L'évaluation des immobilisations à la sortie de l'entreprise

I – La sortie des immobilisations de l'actif et les amortissements

VNC = valeur nette de l'immobilisation – amortissement comptable de l'année (s'il a lieu)
PV = Prix de cession - VNC

En comptabilité, il n'y a **pas l'obligation d'amortir le bien l'année de la cession** car le résultat ne change pas. L'administration fiscale ne le sanctionne pas sauf s'il s'agit de la cession d'un bien somptuaire.
Quand on cède une immobilisation, on doit **reprendre la provision existante** au passif du bilan.

Particularité :
- **Pour les entreprises soumises à l'IS** : les déficits des exercices ouverts à compter du 1/1/2004 peuvent s'imputer indéfiniment sur les résultats à venir (avant ils étaient reportables 5 ans).
- **Pour les entreprises non soumises à l'IS** : le résultat est reportable pendant 6 ans.

II – La cession des immobilisations et la TVA

A – Le régime de droit commun : l'imposition à la TVA

Quand on cède une immobilisation, **on collecte la TVA sur le prix de cession** au taux de droit commun **sauf** si on n'a pu récupérer la TVA lors de l'acquisition du bien (ex : véhicule de tourisme). On peut tout de même sur option demander à appliquer la TVA sur ce type de biens dans le cas où on le vend à un négociant.

Ecriture : 462 – Créance sur cession d'immobilisation
4457 – TVA collectée
775 – Produit de cession

B – Le régime exceptionnel : le reversement de la TVA

Quand on cède le bien, **on régularise la TVA récupérée lors de l'acquisition, atténuée d'1/5ᵉ par année ou fraction d'années de détention de l'immobilisation**. S'applique dans 2 cas :
- Lors du transfert d'un bien soumis à TVA vers un secteur non soumis à cette taxe
- Lors du transfert d'un bien immobilier d'une entreprise individuelle au patrimoine privé de l'exploitant.

Quand on cède un immeuble, acquis à compter du 1/1/96, sur lequel on a récupéré de la TVA lors de l'acquisition, il faut **reverser la TVA atténuée d'1/20ᵉ par année ou fraction d'année de détention de l'immeuble**.
Particularité : Impôt lors de la vente d'un immeuble
- **TVA** : s'il s'agit de la 1ère cession de 'immeuble **et** que celle-ci intervient dans les 5 ans de son achèvement.
- **Droits d'enregistrement de 4,89%** : dans tous les autres cas.

Si l'acheteur est assujetti à la TVA, il peut déduire l'intégralité de la TVA payée. Dans le cas contraire, elle ne lui est pas remboursée.

III – Le cas particulier : la déduction complémentaire de TVA

Cela **revient à déduire une TVA que l'on n'a pas récupérée initialement**. 3 conditions :

- la cession **doit intervenir à l'intérieur du délai de régularisation** :
  - **pour les immeubles** : avant le 31/12 de la 18e année qui suit celle de l'acquisition
  - **pour les autres immobilisations** : avant le 31/12 de la 3e année qui suit celle de l'acquisition.
- La cession doit être **assujettie à la TVA**
- **La TVA grevant le bien lors de son acquisition par le vendeur ne doit pas avoir été récupérée en totalité ou partiellement.**

Toutefois, la taxe ainsi récupérée par le vendeur ne peut être > à la taxe due à raison de la cession du bien.

Chapitre 2 : Les immobilisations incorporelles et les charges à répartir

Selon le principe de prudence, on comptabilise une dépense en charges dans l'exercice auquel elle se rapporte. Le fait d'inscrire une charge à l'actif résulte d'une décision de gestion. Depuis le 1/1/05, il n'y a plus de charges à répartir.

Section 1 : Les immobilisations incorporelles

I – Les frais d'établissement

Ce poste comprend les frais de constitution, les frais de 1er établissement, les frais d'augmentation de capital et opérations diverses.

Comptabilisation :

- **Soit en deux temps** : d'abords en charges (6. à 512) puis en immobilisation (201 à 72).
- **Soit directement** (201 à 512)

Amortissement : il se fait sur une durée comprise **entre 2 et 5 ans**.

Fiscalité : traitement identique à celui de la comptabilité

Particularité : dès qu'on porte des charges en frais d'établissement, on est obligé d'indiquer dans l'annexe la nature de ces charges, leur montant ainsi que la durée d'amortissement. L'année qui suit la fin du plan d'amortissement, on doit compenser les comptes d'immobilisation et d'amortissement.

II – Les frais de recherche et développement

Ce sont des dépenses engagées par l'entreprise pour son propre compte. Pour pouvoir les porter à l'actif, il faut :

- que le projet en cause soit nettement individualisé
- qu'il est de sérieuses chances d'aboutir

Ainsi, tout ce qui concerne la recherche fondamentale ne pourra figurer à l'actif.

Comptabilisation : on comptabilise d'abord **en charges** (6 à 512) **puis si le projet répond aux critères, on les passe en immobilisation** (203 à 72).

Amortissement : de **2 à 5 ans en linéaire**. La date du début de l'amortissement est la date à laquelle le projet est terminé et qu'il fonctionne. Compensation des comptes à la fin du plan d'amortissement.

Fiscalité : identique à la comptabilité.

Particularité : **le crédit d'impôt recherche.** C'est une incitation fiscale pour les entreprises ayant des frais de R&D. Pour en bénéficier, il faut en faire l'option pour chaque exercice.
Il se calcul comme suit :

- **part en volume** = 5% des dépenses engagées au cours de l'année civile
- **part en accroissement** = 45% X (excédent des dépenses engagées au cours de l'année civile N – (((dépenses N-1 X indice du coût à la consommation hors tabac) + (dépenses N-2 X indice du coût à la consommation hors tabac)) /2)

Quand la part en accroissement est < 0, il ne peut pas se compenser avec le CI pour la part en volume mais il est **imputable sur le CI pour la part en accroissement des 5 exercices suivants, dans la limité des CI pour la part en accroissement antérieurement obtenue**. Au-delà, il est annulé.

Un CIR est imputable sur l'IS (444 à 699) et un CIR < 0 n'est pas imposable, il est imputable sur l'IS des 3 exercices suivants. Au-delà, il est remboursé par l'administration.

Dépenses à prendre en compte pour le calcul du CIR :

- la dotation aux amortissements fiscalement déductibles des immobilisations affectée directement à la R&D
- la dotation aux amortissements déductibles des brevets acquis en vue de réaliser des recherches
- les dépenses de personnel : chercheurs et techniciens affectés directement aux opérations de recherche (salaire + cotisations sociales)
- les dépenses de fonctionnement liées à la recherche : 75% des dépenses de personnel
- le coût des opérations de recherche sous-traitées à des organismes publiques ou privés mais qui sont agrées par le ministre de la recherche.
- les frais de prise et de maintenance des brevets.

III – Les conséquences de l'existence d'immobilisations incorporelles non amorties pour la distribution de dividendes

Frais d'établissement et frais de R&D non amortis : **pas de distribution de dividende** de possible **sauf si le montant des réserves libres** (= autres réserves, primes liées au capital, RAN, QP de résultat et réserves réglementées telle que la réserve spéciale des PVLT non imposée) **est au moins égal au montant de ces frais non amortis**.

Frais de constitution : ils **doivent absolument être amortis** pour pouvoir distribuer des dividendes. Possibilité de faire un amortissement exceptionnel.

IV – Les logiciels (à usage interne)

Pour immobiliser un logiciel, il faut qu'il ait de **sérieuses chances de réussir** et que l'entreprise affiche clairement son **intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.**

Comptabilisation :

- **logiciel acquis** : passe directement dans un compte d'immobilisation
- **logiciel crée** : comptabilisé dans les comptes de charges par nature et dès qu'il répond aux critères, on l'immobilise.

Amortissement : **entre 2 ans et la durée probable pendant laquelle le logiciel répondra aux besoins de l'entreprise**. La date de départ est à compter de l'exploitation du logiciel.

Fiscalité :

- **logiciels acquis** : amortis sur 12 mois
- **logiciels crées** : suivent la règle comptable

Section 2 : Les charges à répartir

I – Les charges à répartir existantes à partir du 1/1/05

Comptabilisation : il faut **les solder** car on considère que ce sont des charges sans valeur. :

- **soit directement par les capitaux propres** : on utilise un compte de réserves ou de RAN (119 à 106 ou 481)
- **soit en considérant les CAR comme des immobilisations** : procure des avantages économiques futurs si on les passe directement dans le compte d'immobilisations concernées. (211 à 481)

Amortissements : si on les a **comptabilisé en immobilisation**, on les **amorti au même rythme que l'immobilisation** concerné sur la durée restante à courir.

Fiscalité :

- **CAR purement et simplement annulées qui viennent en moins des capitaux propres** : les CAR autres que les frais d'acquisition d'immobilisations étaient fiscalement déductibles l'année de leur engagement par voie extra-comptable et les DAP étaient réintégrées extra-comptablement.
- **CAR portées en complément de l'immobilisation** : déduites à l'origine puis comptablement déductibles par le biais d'un complément d'immobilisation qui devra donc être réintégré fiscalement.

II – Les nouvelles dépenses

Comptabilisation :

- **soit directement en charges**

- **soit directement dans un compte d'immobilisation** si ce sont des frais liés à l'immobilisation

Amortissement : les frais liés à l'immobilisation sont amortis **au même rythme que celui de l'immobilisation.**

Particularité : il faut ventiler entre le prix du terrain et le prix de la construction. Logiquement, on devrait avoir l'obligation de ventiler ces frais. Le problème est qu'une partie des frais ne pourra être déductible fiscalement car le terrain ne s'amorti pas. La solution préconisée est donc de laisser ces frais d'acquisitions de l'immobilisation en charges. Toutefois, problème de présentation des comptes subsiste car cela viendra en moins des capitaux propres.

Section 3 : Les primes de remboursement des obligations

Un **emprunt obligataire** est émis par une entreprise cotée qui émet des obligations à une valeur nominale, voir une valeur d'émission (≤ valeur nominale).
Lorsque la valeur de remboursement > à la valeur nominale, on dit qu'il y a une **prime de remboursement des obligations**.
Prime de remboursement = (valeur de remboursement – valeur nominale) X Nb d'obligations

Comptabilisation : 512 – Banque
169 – Prime de remboursement des obligations
163 – Emprunt obligataire

Amortissement : (6861 à 169)

- si la prime de remboursement est ≤ à 10% des sommes perçues par l'entreprise : **par fractions égales sur la durée de l'emprunt**
- dans tous les autres cas : **au prorata des intérêts courus**

Partie 5 : Le portefeuille titres

Chapitre 1 : Les différentes catégories de titres

Les titres de participation : ce sont des titres dont la **possession durable** est **estimée utile à l'entreprise** notamment parce qu'elle **permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle**. (compte 261 à l'actif du bilan)

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille : le but est **d'obtenir une bonne rentabilité des titres** sans pour cela avoir une influence sur les sociétés détenues. (compte 273 à l'actif du bilan).

Les autres titres immobilisés : ce sont des titres dont la **possession est durable** mais dans ce cas, **on ne souhaite pas avoir une influence sur la société détenue**. (compte 271 à l'actif du bilan).

Les valeurs mobilières de placement (actions, obligations, bons de souscription, droits d'attribution et droits de souscription) : ce sont des **titres négociables** (facilement cessibles) et **interchangeables** (un titre vaut un titre) **émis par des sociétés par action** (ne concerne pas SARL et SAS) et **cotés en Bourse ou susceptibles de l'être**. Ils sont acquis en vue de se constituer une trésorerie et d'obtenir des revenus à brève échéance. (compte 503 pour les actions et 508 pour les obligations).

Chapitre 2 : L'évaluation des titres

Section 1 : Le coût d'évaluation à l'entrée dans le patrimoine

Comptabilisation : **coût d'acquisition** (= prix défini par les parties)

Particularité : depuis le 1/1/05, les **frais d'acquisition** peuvent :

- **être inclus dans le coût d'acquisition des titres** mais ne pourront pas faire l'objet d'une déduction.
- **laissés en charges l'année de leur engagement**.

Section 2 : A l'inventaire

I – Fixation de la méthode retenue dès l'acquisition des titres

Titres de participation : à chaque inventaire, il faut évaluer la valeur vénale des titres qui est **donnée par la valeur d'usage**, c'est-à-dire le prix qu'un chef d'entreprise prudent et avisé accepterait de décaisser pour les acquérir.

VMP : la valeur vénale se détermine **en fonction de la valeur probable de négociation**. Pour les titres cotés, on retiendra le cours de Bourse moyen du mois précédent la clôture de la société détentrice des titres.

II – Les conséquences au niveau de l'arrêté des comptes

A l'arrêté des comptes, on fait une **comparaison entre la valeur vénale et la valeur comptable par catégorie de titres de même nature** :

- **si la valeur vénale > valeur comptable** : PV latente donc **rien à faire** en compta
- **si la valeur vénale < valeur comptable** : on passe une **provision pour dépréciation** = à cette différence (principe de prudence).

Titres de participation : quand la valeur vénale < valeur comptable ⇒ provision (686 à 2961)
Pour la reprise, 2961 à 786.

VMP : quand la valeur vénale < valeur comptable ⇒ provision pour dépréciation (6866 à 5903) sauf si ce sont des titres cotés. Dans ce cas :

- on pourra faire une compensation entre ces différents titres cotés s'ils constituent une réserve de liquidité et qu'ils sont cotés de façon régulière sur un marché organisé.
- On peut éviter de constituer une provision si la MV résulte d'une baisse anormale et momentanée.

Pour la reprise, 5903 à 7866.

Section 3 : L'évaluation à la sortie du patrimoine

Comparaison du prix de cession avec le coût d'acquisition des titres. La difficulté résulte lorsqu'il y a plusieurs lignes d'achat. Deux méthodes sont alors possibles : FIFO ou CUMP.

Chapitre 3 : Le traitement fiscal des titres

Section 1 : Les différents régimes sur le plan fiscal

I – Les titres relevant du régime des PVLT

A – Le taux d'imposition des PVLT

	Titres relevant du secteur d'imposition séparé (SIS)	Autres titres relevant des PVLT
2005	15%	15%
2006	8%	15%
2007	0%	15%

A compter du 1/1/05, **impossibilité de constituer une réserve de PVLT** quelque soit la PV. **Pour les réserves existantes**, il y a l'obligation de virer la réserve de PVLT dans un compte d'autres réserves dans la limite d'une réserve de 200 000 000 €. Entraîne le paiement d'un impôt exceptionnel = 2,5% du montant de la réserve virée avec une franchise de 500 000 € (si réserve de 499 000 €, pas d'impôt).
Au-delà de 200 M€, la société a le choix soit de virer immédiatement le complément en autres réserves, soit d'attendre jusqu'au 31/12/06. Sur cette fraction, le prélèvement est de 5%.

B – L'imputation des MVLT

Les MVLT ne peuvent s'imputer fiscalement que sur les PVLT. Elles sont reportables sur les 10 exercices suivants.

A l'ouverture de l'exercice 2006, les entreprises devront procéder à la **détermination de la fraction des MV en instances de report qui sera imputable sur les PV imposées à 15%**.
Il convient donc de comparer :

- le montant brut des MVLT afférentes à la cession de titres relevant désormais du secteur taxé à 15% qui ont été réalisées depuis l'exercice au cours duquel ont été subies les MV en instance de report les plus anciennes.
- Au solde des MV en instance de report à l'ouverture de l'exercice 2006.

C – Les titres bénéficiant du régime et modalités

- **titres relevant des SIS** :
    - titres de participation (sens juridique) dont la société n'est pas à prépondérance immobilière
    - participation répondant au régime fiscal des sociétés mères et filles si la participation ≥ 5%
- **titres relevant des PVLT à 15%** :
    - titres de participation (sens juridique) dont la société est à prépondérance immobilière

- participations répondant au régime fiscal des sociétés mères et filles si la participation est < 5% mais ≥ 22 800 000 €
- certains fonds communs de placement (FCPR)

II – Les titres exclus du régime des PVLT

Ce sont toutes les **actions et parts sociales ne relevant pas des PVLT**, **les Bons de souscription d'actions et les certificats d'investissement**.

Leur **dotation aux provisions est fiscalement déductible** et la **reprise sur provision est imposable**. D'où l'importance de bien qualifier les titres.
La méthode retenue pour la cession des ces titres est FIFO.

III – Cas particulier des OPCVM

Ce sont des titres dont la valeur ne cesse d'augmenter d'années en années.

Fiscalité : obligation **d'imposer** sur ces titres **la PV latente déterminée à la clôture de l'exercice** quand bien même il y a eu aucune cession de ces titres.

Comptabilité : quand on cède des VMP, on comptabilise le résultat net directement :

- soit en **767** – Produit net de cession de VMP s'il s'agit d'une **PV**
- soit en **667** – Charge nette sur cession de VMP si **MV**.

Section 2 : Le transfert des titres d'un régime fiscal à l'autre

I – Les obligations comptables

- **Titres relevant des PVLT** :
    - titres de participation : compte 261000
    - titres relevant du régime des sociétés mère – filles (≥ 5% ou ≥ 22,8 M€) : compte 271010 pour les titres relevant du régime des PVLT et 503010 pour les VMP relevant du régime des PVLT.
- **Titres ne relevant pas des PVLT** : compte 271000 pour les titres de placement et 503000 pour les VMP.

II – Les modalités du transfert d'un régime à l'autre

A – La constatation d'un résultat de transfert

Résultat de transfert = valeur réelle du titre à la date du transfert – valeur fiscale.
Valeur fiscale = coût d'acquisition du titre avant les provisions éventuelles ou à la dernière valeur de transfert.

B – Le report d'imposition du résultat de transfert

- **Passage de titres relevant des PVLT à des titres ne relevant pas des PVLT** : imposition du résultat de transfert au régime des PVLT ⇒ **report d'imposition lors de la cession effective des titres**.
- **Passage de titres ne relevant pas des PVLT à des titres relevant des PVLT** : le résultat de transfert s'impute sur le résultat au taux de droit commun mais en **report**, c'est-à-dire lors de la cession des titres.

C – La cession des titres transférés

Résultat de cession = prix de cession – dernière valeur de transfert

Fiscalité : le résultat de cession est imposé suivant le régime fiscal dont dépend le titre lors de la cession.

Chapitre 4 : Les revenus des titres

Section 1 : Les dividendes

Ils correspondent au produit des participations. Ils sont **imposables lors de leur acquisition** et non de leur perception. Deux régimes :

- **droit commun** : imposable à $33^{1/3}$% ou 15% pour les PME jusqu'à 38 120 €
- **régime des sociétés mères et filles** : le produit du dividende n'est pas imposable à l'exception d'une QP de frais = 5% du dividende.

Pour les **personnes physiques**, le dividende perçu est **imposé qu'après décote de 50%.** Il faut ajouter à cela la CSG et la CRDS dont le taux = 11% et qui s'applique au dividende sans décote de 50%.

Conséquences pour la société qui distribue :

- **En 2005** : si on distribue des réserves ou résultats de moins de 5 ans, pas de précompte comme avant. Si on distribue des réserves de plus de 5 ans, prélèvement exceptionnel de 25% sur les sommes distribuées. Ce prélèvement constitue une créance sur le Trésor, imputable par 1/3 sur l'impôt des années 2005 à 2007 ou remboursables par 1/3 si cet impôt ne suffit pas.

A partir de 2006 : quelque soit la distribution, disparition du précompte ou de quelques prélèvements que ce soit.